

– Вип.129. – С.21-33.

3.Дайле А. Практика контроллинга / А. Дайле. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 336 с.

4.Долинская Р.Г. Контроллинг в действии / Р.Г. Долинская, В.А. Мищенко. – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2008. – 472 с.

5.Лаута Ю.С. Создание системы контроллинга на промышленном предприятии / Под ред. д-ра экон. наук, проф. Б.И. Герасимова / Ю.С. Лаута, Б.И. Герасимов. – Тамбов: Тамб. гос. ун-т, 2005. – 96 с.

6.Малярець Л.М. Визначення рівнів узагальнюючого показника ефективності управління капіталом підприємства / Л.М. Малярець, І.М. Чмутова, Р.А. Косінський // Вісник Хмельницького нац. ун-ту. «Економічні науки». – 2005. – №3(66). – Т.1. – С.35-39.

7.Славников Д. Управление отклонениями, или на чем строится контроллинг / Д. Славников // Справочник экономиста. – 2004. – №8. – С.26-31.

8.Чмутова І.М. Формування складу підконтрольних показників у системі контролінгу капіталу підприємства / І.М. Чмутова, К.М. Азізова // Формування ринкових відносин в Україні. 2009. – №3 – С.153-158.

Отримано 31.01.2011

УДК 658.5

М.В.ВОЛКОВА

Харківська національна академія міського господарства

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Теоретично обґрунтовано принципи побудови системи управління витратами. Запропоновано послідовність формування системи управління витратами на підприємстві.

Теоретически обоснованы принципы построения системы управления затратами на предприятии. Предложена последовательность формирования системы управления затратами на предприятии.

The principles of expenses control system construction on an enterprise are grounded. The sequence of expenses control system forming is offered on an enterprise.

Ключові слова: витрати, управління витратами, управлінське регулювання витрат, система управління витратами.

Ключовим пріоритетом діяльності підприємства в ринкових умовах є досягнення максимально можливого прибутку, що виступає основою для забезпечення широкого кола суспільних і приватних потреб, а також джерелом формування ресурсів, необхідних для забезпечення сталого соціально-економічного і виробничо-технологічного розвитку.

Пошук шляхів зниження витрат підприємств та собівартості продукції (товарів, послуг) за такі обставини насамперед слід розглядати як важливий фактор підвищення прибутковості вітчизняних підприємств, забезпечення стабільності їхнього розвитку в ринковому сере-

довищі. Рациональне використання економічних ресурсів, оптимізація витрат за такі умови стає важливим резервом забезпечення росту ефективності господарювання. Отже, необхідною умовою для забезпечення результативності й ефективності функціонування підприємства стає економічне обґрунтування раціонального використання усіх видів ресурсів, що обумовлює доцільність формування єдиної системи управління витратами, до переваг якої слід віднести такі: забезпечення виробництва конкурентоспроможної продукції на засадах оптимізації витрат і цін; наявність оперативної, адекватної, якісної інформації про собівартість окремих видів продукції; можливість використання гнучкого ціноутворення; надання об'єктивних даних для складання системи планів підприємства; можливість оцінки діяльності кожного підрозділу підприємства з фінансової точки зору; підвищення обґрунтованості прийняття управлінських рішень та ін.

Актуальність вивчення проблем управління витратами в сучасних мінливих умовах ринкового реформування національної економіки додатково визначається об'єктивною необхідністю у забезпеченні оперативного і ефективного реагування підприємств на перетворення господарського середовища, створенні належних організаційно-економічних засад підвищення ефективності виробництва конкурентоспроможної продукції в умовах загострення ринкового суперництва.

Різні аспекти організації управління витратами підприємства пригортали до себе увагу багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників, таких як І.Бланк, А.Градов, М.Грещак, Л.Дікань, К.Друрі, О.Калініченко, М.Карпунін, О.Коцюба, Б.Майданчик, М.Моїсєєв, В.Панасюк, М.Трубочкіна, Дж.Фостер, Ч.Хорнгрен, А.Череп [1-10] та ін. Проте в більшості випадків сфера дослідження обмежується вивченням окремих аспектів управлінського регулювання процесів формування та використання економічних ресурсів, що не дозволяє повною мірою забезпечити комплексність побудови системи управління витратами на підприємстві.

Метою даного дослідження є теоретичне обґрунтування принципів формування та функціонування системи управління витратами (СУВ), а також розробка рекомендацій щодо визначення послідовності побудови СУВ на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети було використано наступні методи і прийоми: теоретичне узагальнення – для вивчення теоретичних основ управлінського регулювання витрат підприємства; аналізу й синтезу – для диференціації і узагальнення складу елементів системи управління витратами на підприємстві; графічний – для наочного зображення і схематичного представлення результатів дослідження.

Виробничо-господарська діяльність підприємства прямо і безпосередньо пов'язана з використанням в процесі виготовлення і реалізації продукції (товарів, послуг) розмаїтого комплексу матеріальних, енергетичних, трудових, фінансових, інтелектуальних ресурсів. Обсяги витрат підприємства являють собою узагальнену грошову оцінку вартості спожитих виробничих ресурсів, а також виступають певним відбиттям ефективності споживання ресурсів, використання яких є необхідним для досягнення наперед визначених цілей підприємства.

Надання дієвого управлінського впливу на витрати, що являють собою надзвичайно складне та розмаїте економічне явище, вимагає забезпечення не менш значного ступеня диференціації відповідної управлінської системи, а також обґрунтованого застосування широкого діапазону форм і методів розв'язання управлінських завдань, пов'язаних із управлінським регулюванням обсягів вжитку виробничих ресурсів. Наприклад, Б.Майданчик, М.Карпунін, М.Моїсєєв [8, с.246] відзначають, що інтеграція різноманітних (за часом протікання, місцями виникнення та ін.) процесів формування витрат до складу комплексної СУВ насамперед має здійснюватися на засадах пошуку шляхів надання погодженого впливу на динаміку собівартості та споживчі параметри продукції, що виробляється, на усіх етапах її життєвого циклу.

Таким чином, управлінське регулювання витрат має являти собою, з одного боку, безперервний у часі процес комплексного впливу на обсяги використання виробничих ресурсів підприємства з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури і динаміки, а з іншого – потребує належного групування робіт та функцій, спрямованих на розв'язання гомогенних виробничих і управлінських завдань, а, отже, й певного акумулювання сум витрат, пов'язаних з вирішенням цих завдань. Так, А.Градов [2, с.341] відзначає з цього приводу, що цільова спрямованість функціонування СУВ має бути зосереджена не стільки на визначенні резервів скорочення витрат, скільки спрямуватися на створення умов для підвищення ефективності використання ресурсів в процесі досягнення заздалегідь визначених для підприємства цілей.

Крім того, в процесі розбудови СУВ неодмінно мають бути взяті до уваги характерні ознаки витрат, що певною мірою знаходять відбиття у специфіці генерації відповідних управлінських впливів, а саме: мінливість та висока частота змін потреб виробництва в ресурсах, а отже, й коливання обсягів витрат; різноманіття матеріально-речовинних форм ресурсів, джерел їх постачання і умов застосування на підприємстві, що обумовлює надзвичайно високий рівень диференціації способів управлінського втручання в операції, що призводять до вини-

кнення затрат; складність та недвозначність зв'язків, які існують між кінцевими результатами господарської діяльності та об'ємами витрат, а також між ефективністю використання різних видів ресурсів при спільному їх застосуванні у межах єдиного циклу господарської активності.

Таким чином, з нашої точки зору, управління витратами являє собою надзвичайно складний, багатоаспектний і динамічний процес, який складається з формування і здійснення управлінських впливів, що базуються на застосуванні об'єктивних економічних закономірностей, відносно формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних та поточних цілей. Інституціоналізація управлінської діяльності в сфері УВ здійснюється на засадах розбудови цілісної системи управління витратами (табл.1), визначальними елементами якої виступають об'єкт управління (ОУ) (сукупність процесів формування витрат підприємства), управлінська система (УС) (ієрархічно організована сукупність суб'єктів – економічних агентів, що беруть участь в наданні цілеспрямованого впливу на об'єкт управління). В результаті цілеспрямованої регулюючої дії УС на ОУ, зміни стану цього об'єкту мають спрямуватися в напрямку концентрації зусиль щодо здобутку успіху в розв'язанні завдань, які стоять перед СУВ у цілому.

Таблиця 1 – Загальна характеристика системи управління витратами підприємства

Елементи системи		Характеристики елементів
назва	види	
1	2	3
Об'єкти управління витратами	Стратегічний рівень	Розподіл витрат за стадіями життєвого циклу виробів
		Розподіл витрат за функціональними областями діяльності підприємства (за окремими бізнес-процесами)
		Розподіл витрати за стратегічними господарськими підрозділами підприємства
		Формування оптимального виробничого потенціалу підприємства
	Поточний рівень	Утворення абсолютного обсягу витрат підприємства (за період)
		Формування структури і розподіл витрат за видами (за елементами та статтями калькуляції)
		Формування собівартості виробів (одиниці продукції)
		Рівень беззбитковості виробництва
Суб'єкти управління витратами	Стратегічний рівень	Встановлення нормативно-прийнятного рівня витрат економічних ресурсів
		Власники підприємства
		Вище керівництво підприємства
		Керівництво планово-економічних підрозділів

Продовження табл.1

1	2	3
	Поточний рівень	Керівництво структурних підрозділів
		Адміністративно-управлінський персонал структурних підрозділів підприємства
		Виробничий та фаховий персонал структурних підрозділів
Цілі функціонування СУВ	Стратегічні цілі	Адекватне реагування (адаптація) на зміни умов господарювання та забезпечення сталого соціально-економічного розвитку підприємства
		Розвиток та підвищення ефективності використання виробничого потенціалу підприємства
		Забезпечення конкурентоспроможності та якості продукції і послуг, що виробляються
		Забезпечення належного (соціально-прийнятного) рівня оплати праці і підвищення якості трудового життя персоналу
	Тактичні цілі	Оперативне інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері регулювання виробничо-господарської діяльності підприємства
		Підвищення ефективності використання економічних ресурсів
		Визначення відхилень витрат від нормативних параметрів
		Обґрунтування заходів з оптимізації витрат, забезпечення стабільного фінансового стану підприємства
Функції управління витратами	Основні	Прогнозування та планування поточних витрат підприємства
		Визначення довгострокових потреб у залученні економічних ресурсів (з диференціацією за часом та джерелами надходження)
		Організація здійснення виробничо-господарських операцій, які є джерелом утворення витрат
		Керівництво виробничо-господарськими операціями, які є джерелом утворення витрат
		Координація взаємодії учасників процесу формування витрат
		Облік, аналіз та контроль витрат підприємства
		Оцінка трудової діяльності персоналу підприємства, визначення оплати праці та мотивації
		Методичне забезпечення управління витратами
	Забезпечуючі	Методичне забезпечення управління витратами

1	2	3
		Інформаційно-технічне забезпечення управління витратами
		Кадрове забезпечення управління витратами
		Організаційне забезпечення управління витратами
Фактори управлінського впливу	Фактори прямого впливу	Структура витрат підприємства
		Структура собівартості готової продукції (товарів і послуг)
		Обсяг виробництва товарів і послуг, що виробляються
		Структура асортименту товарів і послуг
		Рівень і структура цін на товари і послуги
	Фактори непрямого впливу	Умови угод з постачання економічних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності
		Форми і методи оплати, мотивації і стимулювання праці
		Техніко-технологічний рівень засобів виробництва
		Організаційно-економічний рівень виробництва
Джерела інформації про функціонування СУВ	Первинні відомості	Первинні відомості (документи) обліку умов і результатів виробничо-господарської діяльності підприємства, пов'язаної із виникненням витрат економічних ресурсів
		Матеріали внутрішніх перевірок і ревізій
		Нормативно-технічна документація
		Матеріали внутрішнього документообігу
-//-	Облікові	Відомості бухгалтерського обліку і звітності
		Відомості внутрішнього управлінського обліку і звітності
		Відомості статистичного обліку і звітності
		Відомості податкового обліку і звітності
	Позаоблікові	Система планів виробничо-господарської діяльності підприємства
		Відомості, безпосередньо отримані особисто від учасників виробничо-господарських операцій
	Аналітичні	Матеріали аудиторських перевірок
Методичний інструментарій прийняття управлінських рішень	Стратегічний рівень	Результати техніко-економічного і фінансового аналізу
		Експертні методи (бальних оцінок, розстановки пріоритетів)
		Моделювання документообігу
		Програмно-цільові методи планування
		Бюджетний метод планування
		Метод ситуаційного аналізу

Продовження табл.1

1	2	3
	Поточний рівень	Аналіз безбитковості виробництва
		Метод кривих росту продуктивності
		Моделювання факторних залежностей
		Метод оцінки і перегляду планів (PERT)
		Метод агрегатного планування
		Калькулювання «на основі діяльності» («ABC-аналіз»)
		Облік прямих витрат (методи «дірект-костінг», «маржинал-костінгу», «верібл-костінгу», «абзорпшен-костінгу»))
		Нормативне регулювання (метод «стандарт-костінг»)
		Статистичні (мінімакський та регресійний) методи розділення напівзмінних витрат
		Технічне нормування та калькулювання
		Визначення операційної та фінансової залежності
Канали комунікації	Інформаційні	Внутрішня оперативна комунікація
		Зовнішня оперативна комунікація
	Особистісні	Внутрішньоособистісні комунікації
		Міжособистісні комунікації
		Комунікації у малих групах
		Суспільні комунікації
Способи формалізації результатів функціонування СУВ	Стратегічний рівень	Формування політики управління витратами підприємства
		Обґрунтування (розробка бізнес планів) заходів з оптимізації витрат підприємства
		Формулювання стратегічних управлінських рішень щодо формування обсягів і структури витрат підприємства
	Поточний рівень	Прийняття управлінських рішень щодо оптимального використання економічних ресурсів
		Формування та удосконалення системи показників планування і контролю витрат підприємства
		Формування системи норм і нормативів витрат економічних ресурсів на підприємстві
		Оцінка (розрахунок аналітичних показників) ефективності здійснення витрат економічних ресурсів
		Визначення розміру і причин відхилень фактичних витрат від планово-нормативних показників
-//-	-//-	Визначення оптимальних форм, методів і обсягів матеріального і нематеріального винагородження персоналу
		Формування аналітичних таблиць
		Рекомендації щодо оптимізації документообігу у сфері управління витратами

До складу основних позитивних рис системи управління витратами звичайно відносять такі: виявлення можливостей скорочення виробничих витрат і створення сприятливих організаційно-економічних умов для економії усіх видів ресурсів; формування стійких конкурентних переваг цінового походження; підвищення оперативності та адекватності управлінських даних про використання ресурсів підприємства та ін. [1, 3, 4, 6, 7, 10]. Але слід зазначити, що в більшості сучасних підходів до розбудови СУВ залишаються остаточно невирішеними важливі управлінські проблеми, що, зокрема, стосуються необхідності розширення горизонту планування витрат, обґрунтування управлінських рішень в області відбору інновацій (ресурсних або технологічних), встановлення резервів підвищення ефективності використання ресурсів на ґрунті збільшення корисних властивостей продукції, яка виробляється, а також забезпечення належного рівня спадкоємності між стратегічними та поточними планами. Можливості вирішення зазначених питань автор прямо і безпосередньо пов'язує з необхідністю реалізації цілісного комплексу принципів (табл.2), що складають змістовне підґрунтя для розробки послідовності формування та функціонування системи управління витратами підприємства (рисунок).

Таблиця 2 – Принципи формування та функціонування системи управління витратами підприємства

Принцип	Характеристика принципу
1	2
Цілісність і єдність	Нерозривний зв'язок УВ з виконанням інших функцій управління виробничо-господарською діяльністю підприємства
Цілеспрямованість	Погодженість з ієрархією цілей (стратегічних і поточних) в фінансово-економічній, маркетингово-збутовій, виробничо-технологічній та інших сферах діяльності підприємства
Ситуаційність	Відповідність до конкретних умов виникнення проблемних ситуацій
Активність	Надання впливу на фактори і ресурси формування витрат підприємства
Структурованість	Створення і функціонування СУВ здійснюється згідно з ієрархією заздалегідь поставлених цілей у сфері УВ
Ієрархічність	Визначення критеріїв і розподіл (згідно з цими критеріями) відповідальності (повноважень) за виконання певних управлінських робіт в сфері УВ
Комплексність	Повнота охопту факторів і зв'язків, які надають вплив на досягнення цілей підприємства в сфері управління витратами
Динамізм	УВ має враховувати зміни умов господарювання (закономірності формування витрат), що відбуваються за часом
Релевантність	Пріоритети управлінського регулювання мають визначатися відповідно до можливостей впливу певних видів витрат на досягнення стратегічних і поточних цілей підприємства
Узгодженість цілей і ресурсів	Цілі, досягнення яких передбачається в процесі УВ мають бути реальні й досяжні, а само їх досягнення повинне забезпечуватися

Продовження табл.2

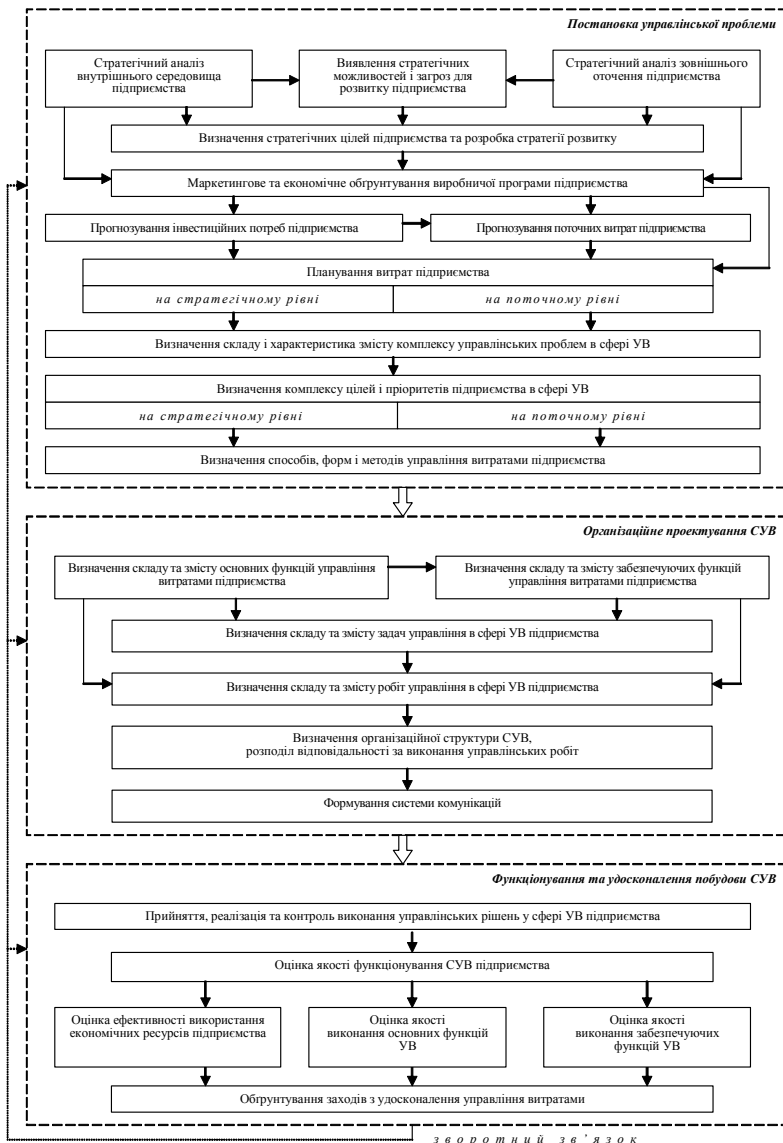
1	2
	мінімально необхідним об'ємом ресурсів
Альтернативність (варіативність)	Управлінські рішення в сфері УВ мають враховувати альтернативні можливості використання економічних ресурсів підприємства
Збалансованість і самоорганізація	Сполучення контролю та невтручання керівників до прийняття і реалізації управлінських рішень виконавцями
Дисципліна	Виконання відповідальними особами всіх рішень, прийняття яких відбулося відповідно до встановленої процедури
Моніторинг і контроль	Цілісний підхід до спостереження, аналізу, контролю, оцінки ефективності та якості управлінських рішень
Причинно-наслідковий характер	При наявності одного фактору, характер причинно-наслідкових зв'язків якого з формуванням витрат є набагато тіснішим за інші, цей фактор має відігравати роль генеральної цілі
Мотиваційний характер	Орієнтація на створення дієвого мотиваційного механізму оптимізації витрат ресурсів підприємства
Достатність аналітичної бази	Розширення круга параметрів і показників, використовуваних при УВ, повинно відбуватися тільки у разі якісної зміни складу і характеру впливу факторів управлінського впливу, збільшення міри їх мінливості і невизначеності змін
Узгодженість нормативно-методичної бази	Нормативно-методична база УВ має бути однорідною, процедури, форми і методи регулювання не повинні входити в протиріччя із вживаним на підприємстві інструментарієм управління
Циклічність появи нестандартних ситуацій	Урахування закономірностей коливання витрат, внаслідок дії яких управлінські рішення, спрямовані на подолання будь-якого роду негативних тенденцій, мають бути спрямовані на усунення глибинних причин, а не проявів цих тенденцій

Таким чином, управління витратами являє собою надзвичайно складний, багатоаспектний і динамічний процес, що складається з формування і здійснення управлінських впливів, які базуються на застосуванні об'єктивних економічних закономірностей, відносно формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей.

До основних принципів, що мають складати основу для реалізації запропонованої послідовності формування та функціонування системи управління витратами, відносяться такі: цілісність і єдність; цілеспрямованість; ситуаційність; активність; структурованість; ієрархічність; комплексність; динамізм; релевантність; узгодженість цілей і ресурсів; альтернативність (варіативність); збалансованість і самоорганізація; дисципліна; моніторинг і контроль; причинно-наслідковий характер; мотиваційний характер; достатність аналітичної бази; узгодженість нормативно-методичної бази; циклічність появи нестандартних ситуацій.

На додаткове дослідження потребують методичні аспекти розподілу відповідальності між виконавцями, а також формування мотива-

ційного механізму забезпечення належного виконання персоналом управлінських функцій в ході функціонування СУВ.



Послідовність формування та функціонування СУВ підприємства

- 1.Бланк И. Финансовый менеджмент / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 450 с.
- 2.Градов А. Экономическая стратегия фирмы / А.П. Градов. – СПб.: Специальная литература, 1995. – 416 с.
- 3.Грещак М. Управління витратами / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
- 4.Дікань Л. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки / Л.В. Дікань, О.О. Калініченко. – Харків: Гриф, 2000. – 79 с.
- 5.Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост: Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
- 6.Панасюк В. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
- 7.Трубочкина М. Управление затратами предприятия / М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА - М, 2006. – 217 с.
- 8.ФСА издержек производства / Б.И. Майданчик, М.Г. Карпунин, М.К. Моисеев и др.: под. ред. Б.И. Майданчика. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 270 с.
- 9.Хорнгрен Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
- 10.Череп А.В. Управління собівартістю / А.В. Череп. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 373 с.

Отримано 11.03.2011

УДК 336.61

С.О.КОВАЛЕНКО, канд. екон. наук

Харківський інститут фінансів

Українського державного університету фінансів і міжнародної торгівлі

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ

Розкрито сутність фінансового контролю підприємств, визначено основні напрями підвищення його ефективності.

Раскрыта сущность финансового контроля предприятий, разработаны основные направления повышения его эффективности.

The essence of governmental financial control of enterprises is examined and main directions of its improvement are developed.

Ключові слова: фінансовий контроль, ревізія, правопорушення, органи контролю, перевірка, контрольно-ревізійна служба.

Економічні, політичні, соціальні зміни, які відбуваються в даний час в Україні, вимагають запровадження нових прогресивних форм і методів управління, підвищення ефективності та вдосконалення змісту фінансового контролю діяльності підприємств.

Для належного та ефективного здійснення фінансового контролю підприємств діяльність перевіряючих органів повинна бути чітко регламентована діючим законодавством в частині чіткого визначення за-